



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 11020.722817/2017-77 |
| ACÓRDÃO | 2002-009.845 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 19 de setembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | JORGE VICTOR RODRIGUES |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA. SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL. É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 27)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. Eventuais omissões ou vícios no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.

SOBRESTAMENTO DO FEITO PARA AGUARDAR AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE Salvo exceções, as decisões judiciais e administrativas são independentes no âmbito de suas respectivas esferas (civil, penal, administrativa, tributária, trabalhista etc.), até porque um mesmo fato pode consistir em ilícito tributário mas não penal, e vice-versa. Por sua vez, a eventual absolvição na esfera penal não acarreta necessariamente na improcedência do PAF. O processo administrativo fiscal é regido por princípios próprios, como o da oficialidade, que obriga a administração a impulsioná-lo até sua decisão final.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude, conluio ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVAS EMPRESTADAS. PROCESSO CRIMINAL. LEGALIDADE. Não há impedimento na utilização em processo administrativo fiscal, ressalvada a proibição por magistrado competente, de prova oriunda de investigação criminal ou instrução processual penal, desde que garantida a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

PRESUNÇÃO LEGAL.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Na determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, com as exclusões autorizadas pelo § 3º do mesmo dispositivo legal. A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza.

Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA VENDA DE IMÓVEIS.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, nos termos da legislação de regência, os ganhos de capital apurados na venda de imóveis.

GANHO DE CAPITAL. FALTA DE APURAÇÃO E PAGAMENTO A falta de comprovação da apuração e do correspondente pagamento do ganho de capital auferido em operações sujeitas a essa sistemática de apuração sujeita o contribuinte ao lançamento de ofício do respectivo imposto, acompanhado de multa e juros.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP.

NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, observado o real sujeito passivo, na forma do art. 121, I do CTN.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, não reconhecer a decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Versa o presente processo sobre autuação, relativa aos anos-calendário de 2011 e 2012, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos de ganho de capital, além de depósitos bancários de origem não comprovada, gerando crédito tributário da ordem de R\$ 1.350.957,31.

(...)

Inconformado, o contribuinte impugnou o lançamento, sob a alegação, em breve síntese, da existência de nulidades na autuação: seja por cerceamento ao direito de defesa, seja por ofensa ao domicílio fiscal, seja pela utilização de prova emprestada. Ressalta ocorrência de decadência ao direito de lançar o ano-calendário de 2011. Salienta a existência de prestação lícita de serviços pela SCP e afirma que a D. Autoridade Fiscal desconsiderou sociedade e negócios jurídicos, de forma ilegal. Ressalta a inexistência de compra e venda que ensejasse o ganho de capital tributável, e a comprovação, no curso da instrução, da origem dos depósitos bancários. Alternativamente, busca a compensação de tributos. Insurge-se contra a qualificadora da multa

A 11ª Turma da DRJ/SPO por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2011, 2012 DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude, conluio ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVA EMPRESTADA.

Admite-se como fundamento do lançamento e no julgamento administrativo a prova produzida em outro órgão administrativo ou na esfera judicial, desde que utilizada com observância das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

PRESUNÇÃO LEGAL.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Na determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, com as exclusões autorizadas pelo § 3º do mesmo dispositivo legal. A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza.

Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA VENDA DE IMÓVEIS.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, nos termos da legislação de regência, os ganhos de capital apurados na venda de imóveis.

GANHO DE CAPITAL. FALTA DE APURAÇÃO E PAGAMENTO A falta de comprovação da apuração e do correspondente pagamento do ganho de capital auferido em

operações sujeitas a essa sistemática de apuração sujeita o contribuinte ao lançamento de ofício do respectivo imposto, acompanhado de multa e juros.

AUDITOR-FISCAL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

JURISDIÇÃO.

A competência para proceder à auditoria fiscal e formalizar o lançamento é atribuída por lei ao Auditor-Fiscal. O procedimento de lançamento é válido mesmo quando formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP.

NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, observado o real sujeito passivo, na forma do art. 121, I do CTN.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA.

Resta caracterizada fraude quando o contribuinte se vale de interposta pessoa para omitir rendimentos passíveis de tributação, sendo devida a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/10/2018, o sujeito passivo interpôs, em 14/11/2018, Recurso Voluntário, acompanhando por decisões judiciais relativas a processos criminais, pedindo a improcedência do lançamento e alegando em síntese:

- 1) Preliminar de nulidade em razão da violação do domicílio fiscal do contribuinte,

- 2) Preliminar de nulidade do TDPF que deu origem à fiscalização e do próprio lançamento, uma vez que ele somente poderia ter sido expedido depois que o Coordenador-Geral de Fiscalização ouvisse o Superintendente da Receita Federal da Primeira Região e emitisse a “Ordem de Serviço” nesse sentido, em razão do domicílio fiscal do contribuinte;
- 3) Preliminar de nulidade em razão da impossibilidade de utilização da prova emprestada oriunda de processo criminal;
- 4) Preliminar de nulidade em razão do PAF não ter sido sobrestado até o fim da ação criminal;
- 5) Decadência ao direito de lançar de todo o exercício fiscal de 2011 e 2012, com exceção do “fato gerador ocorrido” em 31/12/2012, com fulcro no artigo 150, Parágrafo 4º do CTN;
- 6) Existência de prestação lícita de serviços pela SCP, bem como de distribuição de lucros e desconsideração da sociedade e negócios jurídicos, de forma ilegal.
- 7) Inexistência de compra e venda que ensejasse o ganho de capital tributável, e há comprovação, no curso da instrução, da origem dos depósitos bancários.
- 8) Insurge-se contra a qualificadora da multa.
- 9) Alternativamente, busca o aproveitamento de tributos já pagos por meio da pessoa jurídica;
- 10) Ou a aplicação do disposto no art.129 da Lei 11.196/2005.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio versa sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos de ganho de capital, além de depósitos bancários de origem não comprovada.

Em sede de preliminar, alega o Recorrente que a autoridade fiscal competente para o fiscalizar é a do domicílio fiscal do contribuinte que no caso seria Brasília. Todavia, no caso dos autos, o Impugnante foi fiscalizado da DRFB em Caxias do Sul/RS.

A validade do lançamento realizada por auditor fiscal de jurisdição diversa da do domicílio do contribuinte é matéria pacificada no âmbito desse conselho, conforme se verifica pela Súmula CARF nº 27 abaixo transcrita, pelo que deixo de fazer maiores considerações:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

O recorrente, ainda em sede preliminar, alega pelo mesmo motivo acima a nulidade do TDPF que deu origem à fiscalização e do próprio lançamento, uma vez que segundo seu entendimento ele somente poderia ter sido expedido depois que o Coordenador-Geral de Fiscalização ouvisse o Superintendente da Receita Federal da Primeira Região e emitisse a “Ordem de Serviço” nesse sentido.

Entretanto, para que eventuais vícios ou omissões no TDPF possam acarretar a nulidade da autuação, deve existir o prejuízo, ou seja, a preterição ao direito de defesa do contribuinte, materializando assim o binômio defeito – prejuízo. É esta a posição majoritária do CARF.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estivéssemos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa que foi apresentada de forma ampla.

O contribuinte alega também a nulidade do lançamento em razão de ausência de disposição constitucional ou infraconstitucional que dê amparo à utilização de provas resultantes da quebra do sigilo das comunicações telefônicas.

O material obtido com as buscas e apreensões bem como proveniente das quebras deflagradas pela Justiça Federal (sigilo bancário, telefônico e telemático) foi compartilhado com a Receita Federal do Brasil, conforme decisões no processo cautelar nº 7250-79.2015.4.01.3400, junto à 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF, que autoriza sua utilização como prova pela Receita Federal.

Com relação à eventual sigilo das comunicações telefônicas, ele foi apenas transferido. Observe-se, como se resolveu a questão em torno até mesmo do sigilo financeiro, o que serve como ilustração. No caso, a divergência girava em torno do art. 6º da Lei Complementar 105/2001, que previa a solicitação de informações sob condições (processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso). A matéria foi decidida pela Corte Constitucional no bojo do RE nº 601.314 (tema de repercussão geral nº 225), no qual se definiu que:

“Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, conheceu do recurso e a este negou provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Por maioria, o Tribunal

fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; ...”.

Também o STF já permitiu o compartilhamento de provas entre Ministério Público, Polícia Federal e Órgão de Fiscalização (RE 1.055.941).

Ademais, as provas colhidas no âmbito da Justiça Criminal Federal devem ser entendidas como mais um elemento de convencimento sem qualquer grau de definitividade ou vinculação. Tal constatação não altera o convencimento a partir de todos os elementos disponíveis.

Desta forma, como constou da decisão de piso, perfeitamente plausível que os relatórios da Coger/MF e Copei/RFB e os documentos obtidos no curso de investigação e na Justiça Federal, compartilhados em respeito à decisão judicial proferida em processo judicial, da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF, subsidiem a autuação fiscal ora examinada em sede de julgamento administrativo, sem que isso configure vício ou ofensa insanável que leve a nulidade do processo, na medida em que o impugnante pode exercer, plenamente, seu direito ao contraditório, através da impugnação do Auto de Infração.

O contribuinte alega, ainda, a nulidade do lançamento em razão da não suspensão do PAF para aguardar os desdobramentos da esfera crimina.

Entretanto, razão novamente não lhe assiste.

Não existe previsão legal para essa suspensão.

Isso porque o âmbito de apuração (criminal e tributário) são distintos e os processos possuem impulso próprio. Salvo exceções, as decisões judiciais e administrativas são independentes no âmbito de suas respectivas esferas (civil, penal, administrativa, tributária, trabalhista etc.), até porque um mesmo fato pode consistir em ilícito tributário, mas não penal, e vice-versa. Por sua vez, a eventual absolvição na esfera penal não acarreta necessariamente na improcedência do PAF. O processo administrativo fiscal é regido por princípios próprios, como o da oficialidade, que obriga a administração a impulsioná-lo até sua decisão final.

Ressalte-se que quanto as alegações de nulidade, o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal, art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93 prescreve que:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não

se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos, não há de se falar em nulidade no presente caso.

Assim, caso é de ser afastada todas as preliminares suscitadas.

No que se refere à prejudicial de mérito da decadência razão também não assiste ao recorrente, não merecendo reparo a decisão de piso, cujos fundamentos são adotados no presente voto:

Relativamente à decadência, conforme entendimento da Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Já o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar:

a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 4º do CTN);

b) sem pagamento de Imposto e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Nesse sentido, configuram pagamento antecipado de IRPF o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), recolhimento complementar (Mensalão), a retenção do Imposto feito pela fonte pagadora (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF) e o pagamento de cota de imposto apurado em Declaração de Ajuste Anual.

No caso dos autos, houve aplicação de multa qualificada sobre a omissão de rendimentos oriundos de pessoa jurídica, considerada fraude, simulação e conluio na conduta dolosa do Impugnante, e sobre a infração relativa ao não recolhimento do IR incidente sobre o ganho de capital, comprovado comportamento doloso.

Relativamente aos atos infratores que tiveram suas multas qualificadas, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nessa situação, a Fazenda poderia cientificar o Contribuinte do auto de infração relativo ao ano-calendário de 2011 até 31/12/2017 e de 2012 até 31/12/2018.

Considerando a cientificação da autuação aos 06/10/2017, e considerando a aplicação do art. 173, I, do CTN à infração tributária cometida no ano-calendário de 2011, em face da simulação, fraude, conluio e do dolo, cumpre afastar a declaração da decadência para a infração tributária

Quanto ao mérito, alega o recorrente, em apertada síntese, a existência de prestação lícita de serviços pela SCP, bem como a existência de efetiva distribuição de lucros e, que a desconsideração da sociedade e negócios jurídicos teria ocorrido de forma ilegal.

No procedimento fiscal foram apuradas infrações decorrentes de: não oferecimento de rendimentos a tributação do IRPF, recebidos de pessoa jurídica, em síntese, decorrentes de rendimentos recebidos pela pessoa física para os quais o sujeito passivo considerou receita da pessoa jurídica SBS CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA, sendo, ainda, parte desses tratado como distribuição de lucros de SCP; omissão de rendimentos de ganhos de capital e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Como restou demonstrado nos autos, ao contrário do alegado pelo recorrente a SPC por ele constituída não cumpriu os requisitos legais para este tipo de sociedade.

Os fatos descritos no lançamento permitem a conclusão que se trata de uma parceria de serviços entre LEOVEGILDO CONSULTORIA, SBS e FLAVIO, para atuação em conjunto na condução de determinado PAF. De logo, é possível perceber a conduta planejada consubstanciada na formalização de uma SCP que não teve existência fática, apenas formal, objetivando benefício tributário e ocultação dos verdadeiros parceiros que, em tese, atuariam no PAF.

O fato de que toda a negociação e forma de contratação foi realizada entre QUALY MARCAS e JORGE VICTOR (SBS) demonstra ser de total conhecimento e vontade da empresa, a suposta parceria feita pela LEOVEGILDO CONSULTORIA com a SBS e FLÁVIO.

Outro aspecto a corroborar a simulação na constituição e encerramento da SCP reside no fato de que não houve devolução do capital investido ou distribuição dos Lucros Acumulados, e sim, recebimento de forma individualizada do saldo dos honorários devidos pela QUALY MARCAS, correspondentes às participações pelos “serviços prestados”.

Desse modo, pode-se afirmar que tanto o contrato de prestação de serviços quanto o de constituição e distrato de SCP foram constituídos de forma simulada, ou seja, em nada correspondem a verdade dos fatos.

A QUALY MARCAS não pagou à SBS remuneração por serviços lícitos objeto do contrato formalmente celebrado. Isto resta demonstrado, haja vista a total falta de elementos que comprovem a efetiva prestação desses serviços. Nenhuma das partes envolvidas logrou apresentar documentação hábil e idônea da efetividade de serviço lícito prestado pela SBS.

Assim, não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como pessoa jurídica todos os rendimentos que o sujeito passivo classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos.

Além disso, à prestação de serviços ilícitos ou à ausência da prestação efetiva de serviços lícitos, que obviamente seria personalíssima, não se aplica o disposto no art. 129 da Lei

11.196/2005115, posto que não se trata de atividade intelectual ou de natureza científica, artística ou cultural.

Sendo atuação personalíssima e não encontrando guarida no art. 129 da Lei 11.196/2005, é imperioso que a tributação recaia sobre o verdadeiro responsável pelo serviço personalíssimo prestado, ainda que ilícito, ou seja, a pessoa física.

No presente caso, o sujeito passivo, ao optar pela constituição da SPC reduziu drasticamente a base de cálculo do imposto de renda incidente nas operações realizadas, já que considerou receita da pessoa jurídica (Lucro Presumido) rendimentos auferidos por ele (pessoa física), ao contrário do que tenta fazer crer o recorrente em seu recurso. Esclareça-se que os valores recebidos em 2011, e parte recebida em 2012, sequer foram tributados pela pessoa jurídica SBS, sendo tratados como distribuição de lucros de SCP.

O art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, determina que o sujeito passivo é aquele obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade, recebendo o nome de contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (grifou-se)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 149 do CTN, dispõe as hipóteses para o lançamento de ofício pela Autoridade Administrativa e em seu inciso VII, determina o lançamento nos casos de interposição de pessoas, quando terceiro se beneficia ao agir com dolo, fraude ou simulação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (grifou-se)

Havendo simulação, como verificado no presente caso, cabe ao Fisco realizar o lançamento demonstrando a real sujeição passiva, que é atividade privativa, vinculada e obrigatória, não podendo a autoridade administrativa se abster de efetua-lo de acordo com o art. 142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, no presente lançamento, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, foi identificado o verdadeiro sujeito passivo, revelado o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente.

No que se refere à SPC o recorrente argumenta que os sócios participantes poderiam contribuir com serviços para a realização do objetivo social da SCP, inexistindo vedação, o que demonstraria a incorreção da desconsideração da SPC.

Entretanto, razão não lhe assiste.

No recente acórdão n. 2201-012.145 de 2025 da Lavra do Conselheiro Thiago Álvares Feital a impossibilidade dos sócios participantes contribuírem com serviços foi tratada nos seguintes termos, que adoto como fundamento para a presente decisão:

A compreensão da controvérsia ora analisada passa pela leitura dos arts. 991 a 993 do Código Civil:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Em síntese, tais dispositivos estabelecem que em uma sociedade em conta de participação (SCP), o objeto social é exercido exclusivamente pelo sócio ostensivo, que atua em nome próprio e responde de forma direta e integral por todas as obrigações e responsabilidades decorrentes da atividade. Os demais sócios (sócios participantes), compõem a sociedade apenas economicamente, isto é,

participando dos resultados apurados conforme os termos do contrato social, sem exercerem a gestão ou participarem das negociações com terceiros.

Disso decorre que somente o sócio ostensivo é responsável de maneira pessoal e direta, enquanto os sócios participantes respondem apenas perante o sócio ostensivo e dentro dos limites estabelecidos no contrato social, não respondendo solidariamente com o sócio ostensivo pelas obrigações contraídas na condução do negócio. Veja-se, inclusive, que na hipótese de sócios participantes interferirem ou participarem de negociações com terceiros, a consequência jurídica será a sua responsabilização pelas obrigações assumidas em solidariedade com o sócio ostensivo.

Como prevê o art. 993, do Código Civil, o contrato social, embora possa ser registrado em órgãos públicos, tem efeito somente na relação entre os próprios sócios e não confere à sociedade personalidade jurídica própria. Não obstante, a legislação tributária equipara a SCP às pessoas jurídicas:

Art. 160. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas.

Art. 161. Na apuração dos resultados das sociedades em conta de participação, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 269.

(...)

Não obstante, no modelo tipificado pelo Código Civil, os sócios participantes têm seu envolvimento limitado à participação econômica e ao acompanhamento dos resultados da entidade. De nenhuma maneira podem atuar em nome da sociedade de forma a participar diretamente das operações ou das negociações com terceiros. Isso porque a contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços contraria a natureza jurídica da SCP, não podendo ser admitida sem descaracterizar o instituto. O Código Civil é claro: as regras das sociedades simples aplicam-se às SCPs apenas quando compatíveis com sua natureza essencial.

Caso o objetivo vislumbrado com o arranjo financeiro seja a contribuição do sócio participante mediante trabalho, deve-se optar por outros tipos societários. A descaracterização da SCP e a simulação na utilização desta estrutura impõem a identificação do real beneficiário dos valores para fins de tributação pelo imposto de renda. Neste sentido, as seguintes decisões do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de

Participação. Se os sócios participantes da conta participação prestam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica: rendimentos tributáveis de prestação de serviços, e não lucros isentos do Imposto de Renda. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

Número da decisão: 2201-010.600 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2008, 2009, 2010 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

TRIBUTAÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS.

INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a DF CARF MF Fl. 437 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 2201-012.145 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 10283.721273/2012-68 7 contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

Número da decisão: 2802-003.065 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

Número da decisão: 2202-010.278

Assim, neste aspecto não merece reparo a decisão de piso segundo a qual:

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

Se o objetivo das partes, no caso concreto ora examinado, era de que o sócio participante contribuisse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.

Assim, demonstrado que o sócio participante da conta participação prestava serviços em nome da SCP pelo sócio ostensivo, os valores decorrentes desses contratos devem ser classificados segundo a efetiva natureza jurídica, que se mostra diversa da relativa à SCP.

(...)

O estabelecimento de uma associação (SCP) entre a SBS, Leovegildo Consultoria e Flavio Ferreira de Oliveira, constituiu ato simulatório, com a finalidade de sonegação de tributos. Não se comprovou aporte de capital ou distribuição de lucro após a apuração de resultado. Ao contrário, observou-se repasse de valores da Qualy Marcas para o impugnante sob o argumento de que seria decorrente do pagamento pelo serviço prestado pela SCP (interposta pessoa). Observa-se, ademais, o desrespeito ao acordado entre as partes associadas no que toca aos valores distribuídos. Doutro lado, as provas dos autos demonstram a ação do grupo, para beneficiar a Qualy Marcas, com envolvimento direto de Conselheiros do CARF. Basta examinar a minuta encaminhada pelo Impugnante, por e-mail, para o Conselheiro Leonardo Siade Manzan aos 24/11/2010, e o voto exarado pela Conselheira Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando no Acórdão 9303-01.319, proferido em 01/02/2011.

Conforme disposto no Relatório Fiscal:

Não houve presunção por parte do Fisco. Também não houve responsabilização de sócio por infração, ou qualquer ilegitimidade de polo passivo no lançamento ora em análise.

Ao contrário, constatou-se a prática da infração tributária relativa à omissão de rendimentos, com fraude decorrente de planejamento tributário abusivo, para benefício próprio. Dito de outra forma, o lançamento em questão baseou-se unicamente na correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

(...)

No lançamento em questão, a D. Autoridade Fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. E nem poderia por falta de competência.

Conforme observamos, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando fraude tributária perpetrada pelo Impugnante, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

Doutro lado, também não houve aplicação do art. 116, do CTN no que toca aos valores recebidos por interposta pessoa.

Vejam os.

A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, tênue.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a Autoridade Fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto).

Não cabe ao Auditor Fiscal impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

(...)

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às conseqüências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.”

O relatório fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pelo Impugnante, de forma abusiva e fraudulenta, caracterizador da evasão fiscal.

Como já apontamos acima, o relatório explicita o fato de ter sido utilizada interposta pessoa, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era o Impugnante.

Conforme se observa, a questão que se coloca, nos presentes autos, não é a relativa a desconsideração do negócio jurídico de uma elisão fiscal, e sim o da constituição do crédito tributário face a comprovada prática de evasão fiscal, respeitados os contornos da regra-matriz de incidência tributária, mormente no que concerne à sujeição passiva, inserido no antecedente o contribuinte efetivo.

(...)

Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

(...)

Portanto, conclui-se que:

- a) Há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados (ou seja, deve-se suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios);
- b) No caso concreto, houve aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;
- c) Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da evasão fiscal, e nem ao menos do art. 50, do CC.

d) E, por fim, compreende-se que os atos ilícitos praticados na órbita do direito privado com abuso de direito já seriam considerados ilícitos na delimitação de seus efeitos tributários, recaindo a tributação no ato que foi objeto da dissimulação (ou seja, o ato efetivamente realizado), vez que o direito tributário é um direito de superposição. Nesse sentido, e por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

(...)

Doutro lado, as alegações da defesa não vieram acompanhadas de nenhum novo documento comprobatório, de forma a que pudessem restar afastadas as provas acostadas no curso da fiscalização.

Ora, ao decidir apresentar a impugnação em face do lançamento, o Impugnante assumiu o ônus de apresentar documentos que fundamentem as alegações apresentadas, sob pena de serem considerados não alegados os fatos não provados.

O Código de Processo Civil estabelece como regra que o ônus da prova recai sobre aquele quem alega. E o Decreto nº 70.235/72 dispõe que a impugnação deverá ser instruída com documentos em que se fundamentar:

Art.15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Extrai-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, o qual permitiria o deferimento do pedido, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

Por fim, a Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Cabe exclusivamente ao Impugnante o ônus da comprovação da não ocorrência das infrações tributárias plenamente descritas pela D. Autoridade Fiscal.

Não desconstituída a robusta comprovação das práticas infratoras tributárias pelo impugnante, deve-se manter integralmente a autuação.

Quanto ao pedido de aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, razão também não assiste ao recorrente.

A autoridade lançadora não pode, de ofício, promover a restituição ou compensação, ou outro nome que se dê ao aproveitamento de tributos pagos na empresa quando reclassifica as receitas da pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física. A devolução ou compensação de tributo pago indevidamente por terceiro, exige a atuação voluntária do contribuinte, observando-se os procedimentos previstos nas normas da administração tributária federal.

Ademais, o pedido de aproveitamento de valores pagos pela pessoa jurídica para quitação de débito do contribuinte, não pode ser atendida, uma vez que é vedada a compensação nesta hipótese, por expressa previsão da Lei nº 9.630, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)(Vide Decreto nº 7.212, 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013).

(...)§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação da pela LEI Nº 11.051, de 2004)(...)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

Quanto às infrações de omissão de rendimentos de ganho de capital e de depósitos bancários de origem não comprovada tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

No que toca às infrações relativas ao não recolhimento do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos (com valores declarados na DAA 2013 a título de recebimento de dívida e ônus de Bordon Silverio e Silva Martins) e à omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, destaca-se que os argumentos trazidos na peça de defesa são os mesmos já apresentados e muito bem examinados e afastados pela D. Autoridade Fiscal.

Quanto ao ganho de capital, recorde-se que, nos termos da legislação vigente, estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de bens e direitos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido;

III - alienação de bens ou direitos e liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira.

Nesse contexto, importante verificar os fatos apurados no curso da instrução fiscal e descritos no relatório Fiscal:

O sujeito passivo era proprietário do imóvel denominado “FAZENDA SANTA PAULA” nos termos das Matrículas nº 02.443 e 26.273 (Cartório de Registro de Imóveis de Unai/Minas Gerais), com área total de 315,32 hectares.

Em 20/10/2011 - Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda e Outras Avenças - alienou 50% do imóvel citado à empresa Plano Nacional de Habitação Popular Planahp Ltda, pelo valor de R\$ 2.500.000,00. Essa operação foi objeto de apuração e declaração pelo sujeito passivo do imposto devido sobre o ganho de capital auferido.

Ocorre que, por meio do Termo Aditivo ao Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda e Outras Avenças, datado de 31/10/2012, o sujeito passivo alienou mais 15% da área total do imóvel (30% da área pertencente ao sujeito passivo após a venda anterior) pelo valor de R\$ 1.000.000,00. O referido documento não deixa dúvida quanto à natureza da operação realizada. Vejamos a íntegra Doc. 065 - Resposta à Intimação protocolo de 18 02 2017 PLANAHP LTDA.

Para eximir-se do pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital relativo à venda de outra parcela do imóvel, o sujeito passivo declarou o recebimento do valor da venda a título de mútuo com o proprietário da empresa adquirente, e assim quis fazer crer durante o procedimento fiscal.

É evidente a intenção por parte do sujeito passivo, de dificultar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Afinal, ao invés de apresentar o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital

na DAA/2013, atribui o valor recebido pela venda à mútuo, declarando-o na ficha “Dívidas e Ônus Reais” da declaração.

Destaca-se que eventual disputa judicial a respeito das operações realizadas não alteram os fatos comprovados, fazendo prova apenas entre as partes.

Bem comprovada a conduta infratora tributária cometida pelo Impugnante, comportamento esse não desconstituído pela defesa.

No que toca à omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, cabe esclarecer que a presente autuação fundamenta-se no disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

Lei nº 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais).(Lei nº 9.481/97)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.” Da leitura dos dispositivos legais acima citados, percebe-se que a própria legislação tributária estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto sempre que o titular das contas bancárias analisadas, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as origens dos recursos creditados em sua contas de depósito ou de investimento.

A presunção legal favorável ao Fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos ora apurados. Trata-se, pois, de uma presunção relativa, passível de prova em contrário. Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu.

A Lei nº 9.430/96 definiu que os depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos, e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto Sobre a Renda, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, in verbis:

Lei nº 7.713/88 – Art 3º (...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Para elidir a presunção legal deve o contribuinte, no curso do procedimento fiscal ou na fase impugnatória, comprovar a origem e a natureza desses depósitos.

No levantamento efetuado a partir dos valores de depósitos bancários depositados nas contas correntes do Impugnante foram apontados todos os créditos sem comprovação documental. Ao Impugnante foi conferido conhecimento dos valores e dos motivos da não aceitação dos seus argumentos, possibilitando-lhe a apresentação de defesa.

Na ausência de comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas correntes, a lei presume a omissão de rendimentos. Nesse caso, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Observa-se que, ao longo de todo o procedimento fiscal, o AFRFB cumpriu plenamente sua função, ou seja, comprovou a titularidade jurídica das contas correntes, comprovou os créditos dos valores depositados, e intimou o Impugnante a apresentar documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, incumbia exclusivamente ao sujeito passivo demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em suas contas bancárias e as correspondentes origens daqueles recursos. A simples conduta de alegar, em sua

defesa administrativa, tratem-se os depósitos apontados como omitidos como provenientes de reembolso de apólice de seguro atividades rurais (venda de gado em leilão, venda de milho) não são suficientes para comprovar os fatos geradores apurados no presente Auto-de-infração.

Neste ponto, deve ser esclarecido que, com a finalidade de comprovar os depósitos considerados como de origem não comprovada pela fiscalização, o Impugnante deveria ter apresentado, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, documentação hábil e idônea que pudesse identificar a origem dos créditos efetivados, com seus valores e datas, coincidentes com os valores e datas em que os recursos ingressaram em suas contas correntes e, principalmente, que a documentação apresentasse de forma inequívoca a que título os referidos créditos foram efetuados em suas duas contas correntes, identificadas no Anexo ao TVF, o que efetivamente a notificada não logrou demonstrar no caso em comento.

Importante salientar que, quando a Lei trata de “documentação hábil e idônea”, está se referindo a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, esclarecendo, também, a que título esses créditos bancários ingressaram nas contas-corrente do contribuinte.

Torna-se de fundamental importância esclarecer que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, não significa, tão-somente, demonstrar quem é o responsável por um depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados ao sujeito passivo são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se há valores tributáveis e se estes compuseram a base de cálculo do imposto e, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos bancários, a correspondente tributação fica legalmente amparada, independentemente da existência de uma compatibilidade aparente entre a movimentação financeira do contribuinte e os rendimentos por ele recebidos/declarados. Se o contribuinte não comprova que os rendimentos por ele percebidos foram convertidos nos depósitos bancários objetos de análise pelo Fisco, a presunção relativa de omissão de rendimentos não fica afastada, não se admitindo que a comprovação dos lançamentos seja feita de forma genérica.

Ou seja, da mesma forma como os créditos foram individualizados pela autoridade fiscal caberia ao Impugnante realizar a devida vinculação, igualmente individualizada por depósito e com a documentação pertinente a cada um deles, que demonstrasse de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas suas contas correntes, com coincidência de datas e valores, consoante se observa do caput do § 3º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, antes transcrito.

O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, nos termos previstos na legislação, sob pena de arcar com o peso da presunção estabelecida na legislação tributária.

Finalmente, quanto a aplicação da multa qualificada, ela decorreu, conforme entendimento do fiscal, dos seguintes fatos:

Relativamente ao caso em comento, foram apurados os fatos adiante descritos, ficando constatada a falta de comprovação de serviços lícitos prestados nos autos do processo, em proporcionalidade aos valores recebidos - comprovação de ilícitos praticados na condução do processo junto ao CARF - interposição de pessoas jurídicas para dissimular a execução de trabalhos personalíssimos - movimentação de vultosos recursos financeiros entre os agentes envolvidos, dissimulados na forma de honorários estabelecidos em contratos de prestação de serviços de advocacia e em constituição de sociedade em conta de participação.

(...)

Conforme descrito nos itens anteriores, foi demonstrada a existência de indícios veementes de que foram praticados, pelos envolvidos no caso, atos jurídicos simulados. Os contratos celebrados (prestação de serviços e SCP) não encontram lastro fático, não passam de ficção engendrada para ocultar o objeto e beneficiários do que se celebra.

(...)

Para eximir-se do pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital relativo à venda de outra parcela do imóvel, o sujeito passivo declarou o recebimento do valor da venda a título de mútuo com o proprietário da empresa adquirente, e assim quis fazer crer durante o procedimento fiscal.

É evidente a intenção por parte do sujeito passivo, de dificultar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Afinal, ao invés de apresentar o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital na DAA/2013, atribui o valor recebido pela venda à mútuo, declarando-o na ficha "Dívidas e Ônus Reais" da declaração.

As normas que determinam a qualificação da multa decorrem das normas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.504/64, conforme abaixo:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características DF CARF MF Fl. 710 18 essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Com bem observado na decisão de piso:

“relativamente à omissão de rendimentos por interposta pessoa, a fraude, a simulação o dolo e o conluio estão bastante claros e suficientemente descritos.

No que toca ao não recolhimento de tributo decorrente do ganho de capital auferido com a venda de bem, o comportamento doloso descrito e a declaração falsa à RFB na oportunidade da entrega da DAA (resultando sonegação fiscal), mostram-se suficientes para a qualificar a penalidade imposta.”

Entendimento confirmado pela jurisprudência abaixo citada:

Numero do processo: 11080.726417/2012-11 Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção Câmara: Segunda Câmara Seção: Segunda Seção de Julgamento Data da sessão: Wed May 10 00:00:00 UTC 2023 Data da publicação: Mon Jun 26 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Se os sócios participantes da conta participação prestam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica: rendimentos tributáveis de prestação de serviços, e não lucros isentos do Imposto de Renda. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

Numero da decisão: 2201-010.600 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente (documento assinado digitalmente) Fernando Gomes Favacho - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira

Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: FERNANDO GOMES FAVACHO

Contudo, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade, não reconhecer a decadência e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura